

Ajuste Por Inflacion Impuesto A Las Ganancias Error Excusable

JURISPRUDENCIA

Ajuste por inflación. Impuesto a las ganancias. Error excusable

Se confirma la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que revocó el ajuste por inflación efectuado y la multa aplicada al contribuyente con relación al impuesto a las ganancias, por entender que se observa la existencia de error excusable eximente de responsabilidad. Buenos Aires, 28 de abril de 2015 Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 195/212 se presentó la actora, por intermedio de apoderada, e interpuso recurso de apelación, en los términos del art. 76, inc. b), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), contra la resolución n° 91/07, emitida por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2002 y 2003, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó multa equivalente al 80% del gravamen presuntamente omitido, de conformidad con lo dispuesto en el art. 45 de la ley 11.683. II.- Que a fs. 417/421 vta. la Sala ?C? del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1°) revocar -con costas por su orden- el ajuste efectuado por el período fiscal 2002; 2°) confirmar -con costas por su orden- el impuesto determinado por el ejercicio 2003, con más sus respectivos intereses; y 3°) revocar -con costas por su orden- la multa aplicada con relación al impuesto a las ganancias por el período 2003. Para así decidir, desarrolló las siguientes consideraciones: a) En lo atinente al período 2002, remarcó que las cuestiones debatidas resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Candy? (Fallos: 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones correspondía remitirse. Agregó que, en virtud del criterio establecido en el precedente mencionado, de los instrumentos acompañados por la actora y del informe pericial producido en autos, cabía concluir en que se encuentra acreditada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad. b) En lo que respecta al ajuste efectuado por el ejercicio 2003 recordó que, por un lado, en agosto de ese año la actora advirtió la perturbación en la posesión del inmueble que adquirió de buena fe, el que ya se encontraba en explotación y que era parte de un proceso productivo; por otro lado, en ese ejercicio se exteriorizó el conflicto territorial sobre el inmueble por parte de las provincias de Salta y Jujuy y, en virtud de ello, la actora realiza la deducción por ?perdida extraordinaria?. Sin perjuicio de ello -agregó-, la conducta de la actora no condice con su accionar posterior, toda vez que -advirtió- realizó diferentes acciones legales con el objeto de obtener el reconocimiento sobre la posesión del inmueble y de esta manera mantuvo viva la expectativa de poder continuar con su explotación; razón por la cual la pérdida del capital fuente se configuró recién con el dictado de la sentencia de la Cámara Federal de la provincia de Jujuy, de fecha 29 de febrero de 2008, que resolvió no hacer lugar a la acción presentada por la contribuyente para que se defina la posesión del predio. c) En virtud de ello, con relación a la sanción impuesta por el período fiscal 2003, señaló que en el caso se observa la existencia de error excusable eximente de responsabilidad, toda vez que la complejidad técnica e interpretativa en determinar, en primer lugar, si los hechos acaecidos se encontraban comprendidos en la figura de ?hechos fortuitos? y ?fuerza mayor?, y, por consiguiente, en qué momento se encontraba habilitado a computar la deducción por ?pérdida extraordinaria?, pudieron llevar a la actora a errar en el encuadre jurídico que correspondía otorgar a su situación fiscal. III.- Que, disconforme, la parte demandada interpuso recurso de apelación. A fs. 435/450 obra el memorial de agravios, el que fue replicado a fs. 461/465 vta. Se quejó del pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto: 1°) revocó en todas sus partes el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002 e impuso la costas por su orden; 2°) estableció las costas por su orden con relación a la confirmación de la determinación del gravamen por el período 2003; y 3°) revocó la multa aplicada por el tributo correspondiente al año 2003 y distribuyó las costas por su orden. a) Con relación al primero de los agravios, manifestó que: Se encontraba vedada la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias, por imperio del art. 39 de la ley 24.073. Sin desconocer la relevancia primordial otorgada por la jurisprudencia de la Corte Suprema a la actividad probatoria que deben desplegar los contribuyentes cuando alegan un supuesto de confiscatoriedad, en el pronunciamiento apelado sólo se dedica un breve párrafo a las conclusiones a las que se arribó en el informe pericial contable producido en autos. No se observa en el pronunciamiento apelado de qué modo la prueba producida en autos ha logrado convencer al tribunal a quo del agravio constitucional pretendido por la actora; máxime -agregó- teniendo en cuenta la gran cantidad de inconsistencias y dificultades observadas en la producción del informe pericial contable. Por todo ello, sostiene que no se verifican en autos los rigurosos extremos exigidos por la Corte Suprema en el precedente ?Candy? a fin de tener por acreditada la confiscatoriedad pretendida por la contribuyente respecto del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002. b) Acerca de la segunda de las críticas efectuada, señaló que: No se observa justificación para apartarse del principio objetivo de la derrota, consagrado en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, toda vez que no puede considerarse que el Fisco Nacional resultó vencido, ya que fue

confirmado en todas sus partes el ajuste efectuado en el gravamen correspondiente al período fiscal 2003. c) Respecto de la tercera de las quejas formulada, manifestó que: No se observa una adecuada fundamentación por parte del Tribunal Fiscal con relación a la verificación del supuesto de error excusable como causal eximente de responsabilidad lo que torna, a su entender, en arbitraria la decisión adoptada. Las previsiones contenidas en el art. 82, inc. c), de la ley del impuesto a las ganancias resultan claras en cuanto a la imposibilidad de computarse la deducción por pérdidas extraordinarias, y así lo entendió el Tribunal Fiscal en cuanto confirmó el ajuste practicado, motivo por el cual no se advierte en la especie la complejidad técnica en la aplicación de la norma en cuestión. IV.- Que, en los términos en que quedó planteada la cuestión, y a los efectos de una mejor exposición, se examinarán los agravios en el orden propuesto por la demandada en su memorial. V.- Que corresponde en primer término tratar la cuestión concerniente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación con relación al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002. Al respecto, cabe señalar que las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Candy S.A.?, pronunciamiento del 3 de julio de 2009, precedente en el que se sostuvo que ?si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto pretende gravar?. En supuestos como los de autos, el Máximo Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros), para lo cual debe ponderarse el peritaje contable producido en autos, cuya existencia tiene relevancia decisiva (Fallos: 333:631). Desde esta perspectiva, las conclusiones del peritaje contable y las contestaciones de los especialistas a las impugnaciones formuladas por la demandada (v. fs. 338/346, fs. 357/364 y fs. 369/373 vta.) llevan -en idéntico sentido con las conclusiones expuestas por el Tribunal Fiscal- a tener por acreditada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según los términos establecidos en el considerando 7º del precedente ?Candy S.A.?. Es que de dicho elemento de prueba surge que la base imponible del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002 sin aplicar el ajuste por inflación asciende a la suma de \$..., y empleando el mecanismo previsto en el Título VI de la ley a \$...; consecuente la obligación tributaria a ingresar varía de \$... a \$..., respectivamente. Asimismo, el perito propuesto por la actora informó que de no aplicarse el patrón de ajuste la tasa de la ley del gravamen del 35 % que corresponde a esta clase de sujeto se transformaría en el 46,9%. De ello se colige que, en el caso, la prohibición de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación implicaría que con el gravamen se alcancen ganancias ficticias, o, en otras palabras, rentas, enriquecimientos o beneficios que se encuentran fuera del objeto del impuesto. VI.- Que, por otra parte, el agravio relativo a la descalificación de la contabilidad de la actora a fin de sustentar la impugnación del peritaje realizado, traduce meras afirmaciones genéricas desprovistas de peso para desvirtuar el efecto confiscatorio que resultaría de no aplicar el ajuste por inflación según surge de aquélla (Fallos: 335:661). Asimismo, tampoco resulta atendible esa queja toda vez que fue con base en esos elementos -documentos y registros contables- que el organismo recaudador realizó la determinación del impuesto. Tampoco debe soslayarse que específicamente en lo que se refiere al ajuste efectuado por el período fiscal 2002, éste se basó en la impugnación a la aplicación el mecanismo de ajuste por inflación en tanto el Fisco Nacional consideró que las normas vigentes al momento del hecho imponible no lo permitían, y no se formularon reparos a los libros y documentación de la actora. VII.- Que, en lo que respecta al segundo de los agravios formulado por la demandada, esto es la distribución de las costas por su orden con relación a la confirmación del ajuste efectuado por el ejercicio 2003, no puede prosperar. Ello es así, toda vez que las manifestaciones formuladas por la demandada en su memorial sólo demuestran su discrepancia con la forma en que el Tribunal Fiscal distribuyó los gastos causídicos, pero no manifiesta el perjuicio que le causa esa solución y tampoco rebate las concretas razones en la que se asienta. Sin perjuicio de ello, si igualmente se analizaran los argumentos expresado por la recurrente, la queja tampoco puede tener acogida favorable. Es que de la lectura del acto impugnado surge que el organismo recaudador entendió que las circunstancias de hecho y de derecho que impidieron a la actora la efectiva ocupación de un campo adquirido de buena fe no constituía una causal de deducción en los términos del art. 82 de la ley del impuesto a las ganancias; y que, por el contrario, el Tribunal Fiscal, por diferentes argumentos a los efectuados por la demandada, concluyó en la procedencia de la ?previsión?, pero sólo confirmó el ajuste porque consideró que su imputación correspondía a un ejercicio fiscal diferente al que fue imputado por la actora. Por lo tanto, la interpretación de la norma dista de resultar clara -a diferencia de lo pretendido por la representación fiscal- y, en consecuencia, este tribunal comparte la forma en que el tribunal a quo impuso las costas con relación al ajuste efectuado por el período fiscal 2003, tomando en consideración que las dificultades interpretativas del tema debatido autorizan la excepción al principio objetivo de la derrota (Fallos: 333:364). VIII.-

Finalmente, resta analizar el encuadramiento de la conducta desplegada por la responsable por la omisión del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2003. Sobre el punto, viene al caso recordar que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en una situación de confusión (Giuliani Fonrouge, Carlos - Navarrine, Susana C., ?Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social?, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291). Adviértase que cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho ?extrapenal?, más precisamente, al error sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material (Teresa, Gómez - Carlos María, Folco, ?Procedimiento Tributario?, Ed. La Ley, 3era. Edición actualizada y ampliada, Buenos Aires 2005, pág. 255). En palabras de la Corte Suprema, el error de derecho excluirá de responsabilidad si de la inteligencia del texto de la norma tributaria surgieran dudas acerca de la situación de los contribuyentes frente al gravamen (?Morixe Hnos.?). Por ello, y toda vez que, como ya se señaló en el punto que antecede, la norma en cuestión ofreció dificultades en cuanto a su interpretación, dado que el Tribunal Fiscal rechazó la postura fiscal que sostenía la imposibilidad de deducir del balance impositivo la pérdida derivada del conflicto posesorio sobre el predio adquirido de buena fe, pero confirmó el ajuste por aspectos temporales relacionados con el momento que correspondía su imputación, mal puede sostenerse que la cuestión debatida no resultaba controvertida, circunstancia que permite sustentar que la actora haya podido ser llevada a cometer un error excusable en los términos del mentado artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal. En virtud de lo expuesto, este tribunal RESUELVE: desestimar la queja formulada por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios. Las costas se imponen por su orden, en atención a la complejidad interpretativa de la cuestión en debate (art. 68, parte segunda del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Se hace constar que el doctor Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la acordada n° 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Fecha de firma:28/04/2015 Firmado por: GRECCO - DO PICO - FACIO -, JUECES DE CAMARA Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA 002161E